



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 10120.726326/2015-42
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1302-002.130 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 17 de maio de 2017
Matéria SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTOS. PROGRAMA FOMENTAR. CAPITAL DE GIRO
Recorrente GOIASA GOIATUBA ALCOOL LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012

SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. PROGRAMA FOMENTAR. PROJETO DE IMPLEMENTAÇÃO OU EXPANSÃO. NÃO COMPROVAÇÃO. EXCLUSÕES INDEVIDAS

Verificado que a legislação, acordos e contratos que estabeleceram a forma de apropriação e utilização do benefício fiscal, não permitem o seu enquadramento no conceito de subvenção para investimento, em virtude de que, tais reduções de imposto obtidas não obrigavam a uma inequívoca, comprovada e absoluta vinculação entre a percepção da vantagem e a aplicação dos Recursos em projeto de implementação ou expansão do empreendimento econômico, os valores relativos à subvenção devem ser considerados como receita tributável a ser incluída na apuração do lucro real (IRPJ) e na base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro (CSLL), por se tratarem de subvenções correntes para custeio.

Da mesma forma, os valores relativos à subvenção devem ser considerados como receita tributável a ser incluída nas bases de cálculo do PIS e da COFINS dos anos-calendário 2010, 2011 e 2012.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário quanto à exigência de IRPJ e CSLL e, por maioria de votos, quanto à exigência de PIS e Cofins, vencido o Conselheiro Marcos Antônio Nepomuceno Feitosa, que solicitou a apresentação de declaração de voto quanto a esta matéria.

(assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Presidente

(assinado digitalmente)

Rogério Aparecido Gil - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Alberto Pinto Souza Junior, Marcos Antônio Nepomuceno Feitosa, Rogério Aparecido Gil, Ester Marques Lins de Sousa e Luiz Tadeu Matosinho Machado (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto face ao Acórdão nº 06-54.765 de 23 de maio de 2016, da 1ª Turma da DRJ de Curitiba PR que, por unanimidade de votos, julgou improcedente a impugnação da recorrente, conforme a seguir exposto.

A recorrente recebeu subvenção do Programa Fomentar do Estado de Goiás para custeio (capital de giro). Afirma, no entanto, que teria empregado os recursos em investimentos (2010, 2011 e 2012), na implantação ou expansão de empreendimento econômico projetado.

A DRF verificou que não haveria na respectiva lei estadual previsão de subvenção para fins de investimento. Verificou-se, ainda, que o contrato firmado pela recorrente e o agente financeiro do Fomentar estaria prevendo, expressamente, que a subvenção seria para capital de giro.

Diante dos fatos e fundamentos, a DRJ ratificou o entendimento da DRF no sentido de que, diversamente da classificação dada pela Recorrente à Subvenção do Programa Fomentar (investimento), os valores recebidos constituíram, em realidade, **subvenções para custeio** (capital de giro). Sendo assim, deveriam ter sido computadas na determinação do lucro operacional.

Em sua fundamentação, a DRJ citou o entendimento da Coordenação-Geral de Tribulação (Cosit), sobre subvenção para Investimento, nos termos do Parecer Normativo nº 112. de 1978 e, por meio da Decisão COSIT nº 04/99 que declarou, como regra geral, que para a verificação da natureza das subvenções tributáveis, deve-se observar o art. 38 do D.L. nº 1 598/77, que instituiu tratamento diferenciado às subvenções para investimento.

Pontos do Relatório Fiscal que foram ratificados pela DRJ, os quais demonstram que a subvenção não teria sido concedida para investimento, mas sim, para custeio (capital de giro):

(i) os contratos de empréstimo firmados pela empresa com o Agente Financeiro do Fomentar prevêm que a finalidade do crédito é **capital de giro**, o que caracterizaria a subvenção como custeio, pois, nas palavras dele, "a destinação do incentivo fiscal é para reforço do capital de giro";

(ii) a previsão do prazo de até 20 (vinte) anos para a comprovação da destinação dos recursos para a realização do investimento, o que revelaria uma falta de sincronismo entre a intenção do subvencionador e a ação da empresa;

(iü) a possibilidade prevista na legislação estadual de o benefício ser concedido como incentivo à modernização do parque industrial incentivado, o que seria incompatível com a natureza de subvenção para investimento;

(iv) uma aparente desvinculação entre o benefício decorrente do desconto obtido com a liquidação antecipada e a execução da implantação ou expansão do projeto, eis que se admite a dedução dos investimentos feitos desde o início do projeto.

(v) não existiria na legislação do Fomentar dispositivo que estabeleça uma vinculação clara do benefício com a execução do projeto, o que se deveria implementar através de prestações de contas periódicas por meio de auditorias internas determinadas e destinadas a assegurar que o valor do benefício fiscal fosse efetivamente aplicado na implantação e/ou expansão do empreendimento econômico.

No decorrer do procedimento fiscal, mais especificamente em 26/01/2015, a fiscalizada apresentou sua resposta ao TIF nº 1 declarando que seria beneficiária do programa Fundo de Participação e Fomento à Indústria do Estado de Goiás - FOMENTAR e, em função disso, ela faria jus à fruição do incentivo concedido com a finalidade dar apoio aos empreendimentos industriais no Estado de Goiás, com destaque para o estímulo consistente em empréstimos de até 70 % (setenta por cento) do ICMS que a empresa tiver que recolher aos cofres estaduais, os quais poderão ser futuramente, objeto de liquidação antecipada através de leilões realizados com base na Lei nº 13.436/98 e atos normativos correlatos. Em sua resposta, a contribuinte frisa ainda "... que tal incentivo destina-se ao incremento da implantação e expansão das atividades industriais no Estado de Goiás, preferencialmente no ramo da agroindústria e, que, portanto, trata-se de um benefício concedido tendo como contrapartida a esta implantação ou expansão do empreendimento da pessoa jurídica, motivo pelo qual, inclusive, esta destinação é anualmente auditada pela Secretaria da Fazenda do Estado de Goiás, que emite relatórios ratificando ou não o atendimento a esta contrapartida.

Além disso, juntou a sua resposta os seguintes documentos:

- a) Contratos de empréstimo e termos de acordo;
- b) Quitação antecipada dos financiamentos por intermédio dos leilões relativos às competências dezembro/2010, maio/2011, outubro /2011 e novembro 2012, onde estão anexados os recibos de liquidação de antecipação de débitos, os comprovantes de transferência de titularidade de bolsa garantia e demais comprovantes;
- c) Razões contábeis das contas que registram os benefícios decorrentes das quitações antecipadas feitas através dos leilões e espelham as transferências de recursos do Estado de Goiás para o requerente na forma de subvenção para investimentos relativos aos anos fiscalizados;
- d) O DMPL - Demonstrativo das Mutações do Patrimônio Líquido do exercício findo em 31/12/2012, o qual comprova a manutenção de tais valores em conta de reserva de lucros e sua não distribuição aos sócios;
- e) Os relatórios de Auditoria feitos pela Secretaria da Fazenda do Estado de Goiás no FOMENTAR nº 004/14 e 96/11, os quais comprovam a realização dos investimentos de acordo com o acordado no âmbito do programa em questão.

A recorrente foi intimada do Acórdão recorrido, em 30/05/2016 (fl. 1970), via DTE. Interpôs recurso voluntário, em 28/06/2016 (fl. 1971).

Para "... comprovar os valores excluídos a título de subvenção para investimentos relativos ao FOMENTAR, apresentou contratos, termos de acordo, lançamentos contábeis no Livro Razão e recibos de quitação por antecipação do saldo financeiro do incentivo, conforme valores constantes da tabela, efetuada pela fiscalização (fl. 1938).

Em sequência, em 27/02/2015, em resposta enviada a outra intimação "... a fiscalizada esclareceu que do valor de R\$48.845.099,42, excluído do lucro líquido de 2010 em virtude de ajustes do Regime Tributário de Transição (RTT). R\$9.977.069,09 correspondia, "ganhos do Fomentar decorrentes de dois leilões realizados pelo Estado de Goiás, os quais possuem natureza jurídica e são tratados como subvenção para investimento, e que, de acordo com o CPC 07. passaram a ser registrados em conta de resultado".

Nada obstante, verifica-se que, as glosas efetuadas pela fiscalização e a consequente apuração do IRPJ e da CSLL, relativamente aos valores excluídos indevidamente pela Recorrente do LALUR, foram destacados nos demonstrativos efetuados pela fiscalização e denominados DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO DO IRPJ E DA CSLL ANUAIS, elaborados para os anos de 2010, 2011 e 2012, todos anexados aos autos, nos quais foram discriminados sob a denominação de **Glosa de Subvenção do Ano (Liquidações Antecipadas)**. Em tais demonstrativos a fiscalização apurou, com base nos dados informados no LALUR apresentado pela empresa, e considerando as glosas efetuadas, o saldo de prejuízo e da base de cálculo negativa da CSLL compensáveis, relativos aos anos-calendário anteriores a 2010, e os novos valores, apurados em consequência das glosas efetuadas, do IRPJ e da CSLL devidos em cada período, sempre compensando, na apuração dos valores devidos, os valores retidos na fonte e ainda não compensados por ocasião do lançamento de ofício".

Da Apuração de IRPJ e CSLL

A Autoridade Administrativa constatou "Valores excluídos indevidamente do Lucro Líquido dos anos-calendário de 2010, 2011 e 2012, na determinação do Lucro Real, a título do benefício fiscal de subvenção para investimento, quando na realidade se tratavam de subvenções para custeio, por não terem sido efetiva e especificamente aplicados pelo beneficiário em investimentos previstos na implantação ou expansão de empreendimento econômico projetado, não havendo prova, nem qualquer forma de prestação de contas, que demonstrem a absoluta correspondência e vinculação entre a percepção da vantagem e a aplicação, em projetos de investimento, dos recursos obtidos com o benefício fiscal, conforme planilhas de folhas 1758 a 1763.

Da Apuração de PIS e COFINS

Foi verificada a "Insuficiência de recolhimento da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) e da contribuição para o Programa de Integração Social (PIS), relativos às receitas de subvenções correntes para custeio ou operação, referentes a benefícios fiscais considerados indevidamente como subvenções para investimento, auferidas nos meses de dezembro do ano-calendário de 2010, junho e dezembro do ano-calendário de 2011 e junho e dezembro do ano-calendário de 2012"

São os fatos relevantes para o relatório.

Voto

Conselheiro Rogério Aparecido Gil - Relatório

O recurso voluntário é tempestivo e os recorrentes estão regularmente representados. Conheço do recurso.

A descrição dos fatos (fls. 1739/1755) e os documentos juntados aos autos, evidenciam a não tributação da subvenção recebida pela Recorrente para capital de giro (e não para investimento) durante os anos-calendário de 2010 a 2012.

A ação fiscal iniciou-se em 20/11/2014, conforme Termo de Início de Procedimento Fiscal de folhas 002 a 005, e teve como escopo o exame da apuração do IRPJ e seus reflexos nos anos-calendário de 2010 a 2012.

Além do referido termo, a Fiscalização emitiu outros, nos quais a empresa foi intimada a apresentar diversos documentos e esclarecimentos sobre as apurações examinadas.

A Fiscalização analisou os lançamentos contábeis na conta de 3.07.03.01.007 (SUBVENÇÕES S/INVESTIMENTOS FOMENTAR), tendo constatado que dos R\$9.977.069,09 supracitados, R\$120.964, 54, corresponderam a estorno de lançamento de 2009. e que, portanto, ao excluir, em 2010, tal valor desta parte dos ajustes que a empresa efetuou em razão do RTT, no que se refere à subvenção em tela, obtém-se o valor de R\$9.856.104,55, exatamente aquele que foi apurado e que consta, para o ano 2010 da coluna de diferenças totais anuais excluídas como subvenções, da tabela efetuada pela fiscalização e já apresentada acima .

Sobre o Fundo de Participação de Fomento à Industrialização do Estado de Goiás - FOMENTAR, este foi criado pela Lei nº 9.489, de 19 de julho de 1984, e regulamentado pelo Decreto nº 3.822, de 10 de julho de 1992, com o objetivo básico de incrementar a implantação e expansão de atividades industriais, preferencialmente as do ramo de agroindústria, mediante a concessão de apoio financeiro e tecnológico a empreendimentos considerados importantes para o Estado de Goiás.

O referido benefício fiscal pode ser dividido em duas fases:

- a) na primeira é concedido empréstimo de até 70% (setenta por cento) do montante do ICMS devido pela contribuinte em cada período de apuração do tributo, estando apta a usufruir do benefício, a partir da assinatura do contrato de empréstimo com o Agente Financeiro do FOMENTAR.
- b) na segunda os contratos de financiamento com recursos do FOMENTAR passam "... a ser objeto de oferta pública (leilão) com vistas à sua liquidação antecipada, ocasião em que poderiam ser concedidos descontos de até 89% do saldo devedor do ICMS a serem aplicados na ampliação e/ou modernização de seu parque industrial, dentro do prazo máximo de 20 anos da data do leilão ".

Posteriormente, com a publicação da Lei Estadual nº 15.518 de 05/01/2006, passou-se a admitir a desnecessidade de ampliação e/ou modernização do estabelecimento industrial do beneficiário do leilão porque, do montante a ser aplicado na ampliação e/ou modernização do empreendimento, poderia ser deduzido o valor dos investimentos; feitos desde o início da implantação do projeto inicial da empresa aprovado pelo FOMENTAR.

Essa mesma lei também determinou que a incorporação do montante da dívida perdoada, no leilão, ao capital social da empresa, junto com o cumprimento das obrigações assumidas nos projetos (anteriormente) aprovados pelo FOMENTAR desoneraria a empresa beneficiária de qualquer outra comprovação perante o Estado de Goiás, ou seja, novamente, a "subvenção para investimento" pode ser recebida sem que haja mais a necessidade de ampliação e/ou modernização do parque industrial da empresa favorecida com o desconto pela quitação antecipada do empréstimo".

Em relação à legislação federal aplicável as subvenções em tela, o Regulamento do Imposto de Renda (Decreto nº 3.000/1999) faz referência a duas formas de subvenção concedida por pessoas jurídicas de direito público: uma é aquela utilizada para custeio, que deve ser computada na apuração do lucro operacional, e a outra deve ser empregada em investimentos, para a implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, não sendo computada na apuração do lucro real".

Em linha com a verificação realizada pela Autoridade Administrativa, entendo que, diversamente da classificação dada pela Recorrente, aos descontos obtidos com a liquidação antecipada dos contratos de financiamento com o Fomentar, estes valores constituem-se em **subvenções para custeio** que deveriam ter sido computadas na determinação do lucro operacional pelas razões constatadas pela Fiscalização que a seguir transcrevo:

"No Instrumento Particular de Contrato de Empréstimo mediante Abertura de Crédito e Outras Avenças, original, firmado entre o BANCO DE DESENVOLVIMENTO DO ESTADO DE GOIÁS S.A., o BDGoiás e a GOIASA - GOIATUBA ÁLCOOL LTDA. datado de 15/02/1991, apresentado pela empresa em sua resposta ao Termo de Intimação Fiscal nº 1. o BDGoiás, conforme a cláusula PRIMEIRA do contrato (NATUREZA, VALOR E FINALIDADE DO CRÉDITO), abriu à CREDITADA um crédito de Cr\$ 725.691.358,78 com recursos oriundos do Fundo de Participação e Fomento a Industrialização do Estado de Goiás - FOMENTAR deferido de acordo com o despacho nº 112/91 de 07 de fevereiro de 1991 da presidência do CD/FOMENTAR, nos termos da Lei Estadual nº 11.180/90 e do Decreto nº 3.503/90, o qual deveria ser utilizado no reforço do capital de giro da CONTRATADA, em decorrência da implantação de sua unidade industrial, objeto do empréstimo. No Instrumento Particular de Contrato de Empréstimo Mediante Abertura de Crédito e Outras Avenças (CTN/BEG/FOMENTAR nº 011/98), firmado entre BANCO DO ESTADO DE GOIÁS SA, o BEG. e a GOIASA-GOIATUBA ÁLCOOL LTDA., em 28/05/1998. também apresentado pela empresa em sua resposta ao Termo de Intimação Fiscal nº 01. o BEG. conforme a cláusula PRIMEIRA do contrato (NATUREZA, VALOR E FINALIDADE DO CRÉDITO), abriu à CREDITADA, crédito de R\$29.835.535,09, com recursos oriundos do Fundo de Participação e Fomento a Industrialização do Estado de Goiás - FOMENTAR aprovado na vigência do Decreto nº 3.822/92, em atendimento ao despacho na 011/98. da Presidência do Conselho Deliberativo do FOMENTAR - CD/FOMENTAR, o que deveria também ser utilizado no **reforço de seu capital de giro**, em decorrência da expansão de sua unidade industrial, objeto do empréstimo. Registre-se, portanto, que há disposição literal nos contratos que estabelece que a destinação do incentivo fiscal para reforço do capital de giro".

"Falta de sincronismo entre a intenção do subvencionador e a ação do subvencionado haja vista que o § 1º. do art. 1º, da Lei nº 13.436/98, que trata do benefício da liquidação antecipada, concede o prazo de até 20 (vinte) anos, a contar da data da realização do leilão, para que o contribuinte destine esses recursos a realização de investimento. Se a lei específica de concessão do benefício não previr tal sincronismo então não haverá como garantir que a subvenção será utilizada, efetivamente, para implantar ou expandir o empreendimento econômico de interesse do Estado;

"Ademais, a redução do saldo devedor do ICMS pode ser justificada apenas pela modernização do parque industrial incentivado, conforme disposto no § 1º do art., 1º da Lei nº 13.436/98. Entretanto, sabemos que a subvenção para investimento com finalidade de conceder estímulo apenas à modernização de empreendimentos econômicos **carece de previsão legal**. Deve ocorrer, pelo menos, a implantação ou expansão do empreendimento, como se fez constar dos contratos firmados entre BDGotas. ou o BEG. e a empresa";

"Desvinculação entre o benefício decorrente do desconto com a liquidação antecipada a execução da implantação ou expansão do parque industrial incentivado. A Lei Estadual nº 15.518, de 05/01/2006, admite a desnecessidade de ampliação (e/ou modernização) do estabelecimento industrial do beneficiário do leilão, porque, do montante a ser aplicado na ampliação e/ou modernização do empreendimento, poderia ser deduzido o valor dos investimentos feitos desde o início da implantação do projeto inicial da empresa, aprovado pelo FOMENTAR e objeto do empréstimo. Ora, se a subvenção é para investimentos, para expandir, é necessário que algo seja acrescentado à economia local, ou seja, não se está falando de passado, e isso não se consegue com projetos já implementados e concluídos anteriormente a concessão do benefício do desconto da liquidação antecipada. A reutilização do projeto antigo, já empregado para a obtenção do financiamento, como foi o caso, é incompatível com o que está disposto no art. 443 do Decreto nº 3.000/99, descaracterizando a subvenção para investimento";

"A mesma Lei Estadual nº 15.518/2006 também determina que com a incorporação do montante da dívida perdoada, no leilão, ao capital social da empresa, junto com o cumprimento das obrigações assumidas nos projetos (anteriormente) aprovados pelo FOMENTAR, a empresa beneficiária fica desonerada de qualquer outra comprovação perante o Estado de Goiás, ou seja, novamente, a "subvenção para investimento" pode ser recebida sem que haja mais a necessidade de ampliação (e/ou modernização) do parque industrial da empresa favorecida com o desconto pela quitação antecipada do empréstimo";

"Verifica-se ainda que na legislação concessiva do benefício do desconto da liquidação antecipada inexistia qualquer dispositivo que estabeleça uma vinculação, comprovadamente clara e cronologicamente compatível, em que se exija uma prestação de contas por parte da empresa beneficiada com a redução do saldo devedor do ICMS Para se caracterizar como prestação de contas periódicas seria necessária a existência de auditorias de controle bem determinadas, para assegurar que os valores decorrentes da renúncia fiscal fossem efetivamente aplicados na implantação/expansão do empreendimento econômico".

Dessa forma, no mesmo sentido da Fiscalização e do Acórdão recorrido, entendo que, o desconto obtido com a liquidação antecipada do contrato com o Fomentar, se constitui em subvenção para custeio e que, por se caracterizar como receita operacional, deve compor a apuração do IRPJ e CSLL sobre o Lucro Real, bem como a base de cálculo do PIS e

da COFINS, em virtude da falta de previsão legal para exclusão das subvenções para custeio da base de cálculo destas contribuições.

Acrescente-se, ainda, o fato de que a legislação, bem assim os termos de acordo e os contratos que estabeleceram a forma de apropriação e utilização do benefício fiscal em tela, conforme apresentado pela Recorrente e constatado pela fiscalização, relativos ao Fomentar, o qual foi excluído na sua apuração do seu Lucro Real no LALUR em 2010, 2011 e 2012, não permitem o seu enquadramento no conceito de subvenção para investimento, em virtude de que, tais reduções de imposto obtidas não obrigavam a uma inequívoca, comprovada e absoluta vinculação entre a percepção da vantagem e a aplicação dos Recursos em projeto de implementação ou expansão do empreendimento econômico, de tal forma que os valores relativos à subvenção **devem ser considerados como receita tributável** a ser incluída na apuração do lucro real (IRPJ) e na base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro (CSLL), por se tratarem de subvenções correntes para custeio.

Da mesma forma, os valores relativos à subvenção devem ser considerados como receita tributável a ser incluída nas bases de cálculo do PIS e da COFINS dos anos-calendário 2010, 2011 e 2012.

Conclui-se, ainda, que devem ser consideradas exclusões indevidas do benefício fiscal do Fomentar no LALUR, os valores constantes da escrituração contábil digital e do respectivo LALUR, referentes aos anos-calendário 2010, 2011 e 2012, apresentados pela Recorrente.

Por todo o exposto, voto no sentido de **negar provimento ao recurso voluntário**.

(assinado digitalmente)

ROGÉRIO APARECIDO GIL

Declaração de Voto

Em que pese o bem fundamentado voto do conselheiro relator, analisando a questão quanto a tributação do PIS e da COFINS sobre as subvenções de custeio ou investimento, ousou divergir em razão dos argumentos abaixo aduzidos. Vejamos:

De acordo com o defendido pela fiscalização e pela DRJ, as subvenções para investimentos integram o resultado não operacional, e as subvenções para custeio integram o resultado operacional da pessoa jurídica. Ambas as subvenções coadunam-se, portanto, com a receita bruta conceituada como acréscimo de patrimônio, cuja universalidade foi confirmada pelas Leis n. 10.637 de 2002 e 10.833 de 2003, para determinação da base de cálculo das contribuições. Além disso, para estas contribuições inexistia hipótese de exclusão ou isenção que contemple as subvenções (sejam de custeio ou de investimento).

Como dito no relatório fiscal e complementado pela decisão recorrida, o crédito presumido do ICMS tem natureza de subvenção de custeio que, a teor do Parecer Normativo CST nº 112, de 1978, se caracteriza como "um auxílio que não importa em qualquer exigibilidade para o seu recebedor". Trata-se de verba que incrementa o patrimônio da pessoa jurídica, como se tivesse sido aportada pelos sócios, sem que "isto importe na assunção de uma dívida ou obrigação".

Isso posto, o benefício fiscal em tela, tido como uma subvenção, indubitavelmente, se constituiu em receita, uma vez que reduziu o ICMS a recolher. Com a redução do ICMS a recolher, o contribuinte auferiu receitas decorrentes de recuperação de custos ou despesas.

Ou seja, o PIS e COFINS incidem sobre a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas. O seu entendimento encontra suporte no fato de tal universalidade (receita bruta conceituada como acréscimo de patrimônio) encontrar guarida no nas Leis n. 10.637/02 e 10.833/03.

Ocorre que, como é cediço, o Supremo Tribunal Federal já declarou a inconstitucionalidade do §1º, do art.3º da Lei n. 9.718/98 ao julgar os Recursos Extraordinários nº 346.084, 357.950 e 390.840, conforme se extrai do acórdão deste último processo, a seguir transcrito:

CONSTITUCIONALIDADE SUPERVENIENTE ARTIGO 3º, § 1º, DA LEI Nº 9.718, DE 27 DE NOVEMBRO DE 1998 EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 20, DE 15 DE DEZEMBRO DE 1998. O sistema jurídico brasileiro não contempla a figura da constitucionalidade superveniente. TRIBUTÁRIO INSTITUTOS EXPRESSÕES E VOCÁBULOS SENTIDO. A norma pedagógica do artigo 110 do Código Tributário Nacional ressalta a impossibilidade de a lei tributária alterar a definição, o conteúdo e o alcance de consagrados institutos, conceitos e formas de direito privado utilizados expressa ou implicitamente. Sobrepõe-se ao aspecto formal o princípio da realidade, considerados os elementos tributários. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL PIS RECEITA BRUTA NOÇÃO INCONSTITUCIONALIDADE DO § 1º DO ARTIGO 3º DA LEI Nº 9.718/98. A jurisprudência do Supremo, ante a redação do artigo 195 da Carta Federal anterior à Emenda Constitucional nº 20/98, consolidou-se no sentido de tomar as expressões receita bruta e faturamento como sinônimas, jungindo-as à venda de mercadorias, de serviços ou de mercadorias e serviços. É inconstitucional o § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98, no que ampliou o conceito de receita bruta para envolver a totalidade das receitas auferidas por pessoas jurídicas, independentemente da atividade por elas desenvolvida e da classificação contábil adotada. (RE 390840, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 09/11/2005, DJ 15082006 PP00025 EMENT VOL0224203 PP00372 RDDT n. 133, 2006, p. 214215)

Tanto que o §1º do art. 3º da Lei nº 9.718/1998 já foi expressamente revogado pela Lei nº 11.941/2009.

Nesse contexto, a suposta universalidade que fundamentou a autuação simplesmente não se sustenta mesmo posteriormente a edição das Leis n. 10.833 e 10.637. Após a decretação da inconstitucionalidade de dito dispositivo legal supracitado pelo STF e a sua revogação expressa, é cediço que o conceito de receita bruta para fins de cobrança do PIS e da COFINS deve ter interpretação mais restritiva, não representando a totalidade das receitas

auferidas por pessoas jurídicas, independentemente do tipo de atividade por elas desenvolvida e da classificação contábil adotada.

Há que se perquirir no caso em análise, portanto, se a subvenção seja ela de “investimento ou custeio relativa a incentivos fiscais estaduais está inserida no conceito de receita bruta para fins de tributação pelo PIS e pela COFINS.

Sobre este ponto, entendemos que a pretensão de tributar tais valores encontra limite na legislação federal que dispõe sobre o fato gerador da COFINS e do PIS, que exigia o enquadramento como faturamento, entendido como a receita bruta da empresa. É o que se extrai dos dispositivos legais aplicáveis, *in verbis*:

Lei nº 10.833/2003 (COFINS)

Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social COFINS, com a incidência não cumulativa, tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.

§ 2º A base de cálculo da contribuição é o valor do faturamento, conforme definido no caput.

Lei nº 10.637/2002

Art. 1º A contribuição para o PIS/Pasep tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.

Ou seja, da análise da legislação supra transcrita inferese que, para que possa compor a base de cálculo do PIS e da COFINS, o valor deverá corresponder a uma receita auferida pela empresa. A pergunta a ser respondida, portanto, é se as "subvenções para investimentos ou custeio concedidas pelos Estados podem ser entendidas como uma receita auferida pela empresa beneficiária do correspondente incentivo fiscal.

Preliminarmente, é válido destacar que não se sustenta eventual entendimento no sentido de que, não tendo o parágrafo 3º do artigo 1º da Lei nº 10.833/2003 ou o parágrafo 1º do art.1º da Lei n. 10.637/02 excluído expressamente da receita bruta o valor correspondente às a subvenção, este deveria compor a base de cálculo do PIS e da COFINS.

Isso porque a essência da questão não está na ausência de previsão expressa determinando tal exclusão, mas sim na possibilidade de se considerar que tal registro integra o conceito de receita para fins de tributação. A exclusão disposta nos referidos parágrafos não pode ser interpretada no sentido de incluir na base de cálculo dessas contribuições valor que não integra o conceito de receita.

Ocorre que tanto a subvenção de investimento ou de custeio não se enquadram em tal conceito, pelo que não se justifica a pretensão fiscal de tributação pelo PIS e pela COFINS. Isso porque, embora a legislação pátria traga uma definição do que deva ser considerado "receita" para fins de tributação de PIS e de COFINS, entendemos que no caso da subvenção em apreço, tais valores representam, na verdade, uma renúncia fiscal por parte de

determinado ente federativo, não correspondendo a uma receita da Recorrente, mas sim a uma redução de suas despesas concedida pelo ente subvencionador, com o intuito de fomentar determinados setores da atividade empresarial.

Nesse sentido, inclusive, já decidiu o CARF, vejamos as ementas abaixo:

"COFINS. BASE DE CÁLCULO. RECEITA. CRÉDITO PRESUMIDO DO ICMS.

O "crédito presumido do ICMS", mero incentivo fiscal, não se trata de receita auferida pela empresa, portanto, está fora do campo de incidência do PIS e da COFINS, não de vendo compor a sua base de cálculo. Não há a subsunção do fato concreto ("crédito presumido do ICMS") com a hipótese normativa ("auferir receita"), portanto, não se instaurará o consequente da norma (relação jurídico tributária/obrigação tributária)." Acórdão nº 3201-000.754

CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. NATUREZA JURÍDICA DE SUBVENÇÃO DE INVESTIMENTO. ESCRITURAÇÃO EM CONTA DE RESULTADO. POSSIBILIDADE DA EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DO PIS. O PN CST nº112/78 extrapolou dos requisitos de caracterização de uma subvenção de investimentos previstos no Decreto 1.578/77, inovando no ordenamento quando deveria apenas explicitar. Não há exigência legal de aplicação dos recursos recebidos a título de subvenção de investimento na composição do ativo permanente da empresa exigese tão somente que a subvenção tenha sido concedida como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, na forma estipulada no art.38, 2º do DecretoLei 1.598/77. Dessa forma, é inequívoca subsunção dos créditos presumidos de ICMS, concedidos no contexto de guerra fiscal, ao conceito de subvenção de investimentos. Se o legislador ordinário vinculou a não tributação das subvenções de investimento pelo IRPJ e pela CSLL à manutenção de tais valores em conta de reserva de incentivos fiscais, o mesmo não foi estipulado para a exclusão desses valores das bases de cálculo das contribuições. Conquanto o art.38, 2º do Decretolei 1.598/77 traga os elementos caracterizadores da subvenção de investimento, da sua redação resta claro que as alíneas trazem requisitos para o seu não cômputo na apuração do Lucro Real, nada dizendo acerca do PIS e da Cofins, estes regidos pelo art.21 da Lei 11.941/09. INDENIZAÇÕES RECEBIDAS EM RAZÃO DE DANO EMERGENTE. CARACTERIZAÇÃO COMO RECEITA. IMPOSSIBILIDADE. NÃO INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO de um determinado patrimônio. Nos valores recebidos a título de indenização por dano emergente, o que há é apenas recomposição do patrimônio que fora anteriormente lesado, e não o acréscimo de novos elementos a esse patrimônio. Impossibilidade de inclusão dos valores recebidos judicialmente a título de indenização na base de cálculo das contribuições sociais sobre a receita (Processo nº 19515.721790/201311, Acórdão nº 3402002.904, 28/01/2016).

Há que se reconhecer, portanto, a improcedência do lançamento fiscal em relação a tributação do PIS e da COFINS.

Processo nº 10120.726326/2015-42
Acórdão n.º **1302-002.130**

S1-C3T2
Fl. 13

Diante do exposto, DOU parcial provimento ao Recurso Voluntário do contribuinte, para excluir da base de Cálculo do PIS e COFINS o valor tributado a título de subvenção de custeio.

(assinado digitalmente)

Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa.